

Audience publique du 24 septembre 2013

Recours formé par
la société anonyme ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal, et de retenue
d'impôt sur les revenus de capitaux

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29755 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses organes en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 21 octobre 2011 répertoriée sous le numéro ... du rôle ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 mai 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la société anonyme ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives.

Le 2 février 2010, le préposé du service de révision de l'administration des Contributions directes informa la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », que son service avait été chargé par la division inspection et organisation du service d'imposition de procéder à une vérification de ses livres et documents comptables, ainsi que de ses revenus et fortune imposables

pour les années d'imposition 2000 à 2010. En date du 22 juillet 2010, le service de révision émit un projet de rapport de révision concernant la société ... et demanda à cette dernière de lui communiquer une prise de position. En date du 5 août 2010, le mandataire de la société ... transmet cette prise de position au service de révision.

Le 10 août 2010, les réviseurs émit le rapport définitif.

En date du 11 mai 2011, des bulletins rectificatifs furent émis pour les années d'imposition 2006 et 2007 pour l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

En date du 11 août 2011, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins rectificatifs précités.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », prit une décision en date du 21 octobre 2011. Cette décision est libellée comme suit :

« [...] *Vu la requête introduite le 11 août 2011 par Me Jean-Pierre Winandy, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre :*

- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006 et 2007, émis le 11 mai 2011 ;

- les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2006 et 2007, émis le 11 mai 2011 ;

- les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2006 et 2007, émis le 11 mai 2011 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition, d'une part, d'avoir opéré un contrôle de la comptabilité des années en question et, d'autre part, d'avoir mis en compte des distributions cachées de bénéfices en relation avec des salaires payés de respectivement ... euros et de ... euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que la comptabilité de la requérante a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions ;

En ce qui concerne la forme du contrôle par le réviseur

Considérant que la réclamante met en cause la légalité du contrôle ; qu'elle avance que le service de révision aurait justifié son contrôle par les paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) de la loi générale des impôts (AO) qui viseraient le contrôle de tierces personnes, en l'occurrence des salariés de la réclamante ;

que le contrôle aurait enfin abouti à la remise en question des déclarations fiscales de la requérante ;

Considérant que le paragraphe 162 AO détermine en premier lieu les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;

Considérant que le paragraphe 162 (9) AO dispose que « Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder stehen. » ;

Considérant qu'il ressort d'abord de la première phrase du paragraphe 162 (9) AO qu'un contrôle approfondi de la comptabilité est permis dans le but de savoir si celle-ci a été tenue en conformité avec les exigences du paragraphe 162 AO et si elle peut dès lors bénéficier de la présomption de véracité en raison du paragraphe 208 (1) AO ;

Considérant que la deuxième phrase du paragraphe 162 (9) AO permet le contrôle de la comptabilité d'une entreprise pour éclaircir la situation de « salariés » au service de ces entreprises ;

Considérant en l'espèce qu'il résulte des constatations spéciales retenues dans le rapport du réviseur que l'associé « ... a affirmé avoir détruit en 2007 tous les documents comptables des exercices 2000-2004, à savoir les grands livres, les journaux, les balances, les factures des entrées et sorties et les extraits bancaires. » et que « Agissant de la manière, il a enfreint toutes les dispositions légales en la matière de la conservation des documents comptables, comme par exemple le § 162 al. 8 AO, l'article 11 de la loi du 22 décembre 1986, l'article 16 de la loi du 19 décembre 2002 et l'article 69 de la loi sur la TVA. Il a rendu impossible tout contrôle fiscal et s'est dépourvu de toute preuve quant à la véracité des bilans et autres déclarations fiscales. » ;

Considérant qu'il résulte dès lors de ce qui précède que le contrôle de la comptabilité a eu lieu sur pied de la première phrase du paragraphe 162 (9) AO en conformité avec les dispositions de la loi ;

Considérant que les constatations du réviseur en relation avec la destruction de pièces comptables constituent des indices de nature à faire ébranler la régularité de la comptabilité de la réclamante tant au niveau de la forme qu'au niveau du fond ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser en l'espèce les redressements critiqués pour vérifier si la comptabilité produite permet la détermination correcte des bases d'imposition ;

En ce qui concerne les distributions cachées de bénéfice avec les salaires payés

Considérant qu'il résulte du rapport du service de révision que les salaires payés à des membres de famille de l'associé majoritaire ... n'ont pas été admis en déduction ;

Considérant qu'en vertu des statuts de constitution, la réclamante a pour objet l'exécution de toutes activités se rattachant directement à la profession d'expert comptable ou à celle de conseil économique et fiscal, ainsi que l'exécution de tous mandats de gestion et d'organisation administrative ; qu'elle peut s'intéresser par toutes voies, dans toutes affaires, entreprises ou sociétés, ayant un objet identique, analogue ou connexe ou qui sont de nature à favoriser le développement de son entreprise, ou même fusionner avec elles et faire toutes opérations industrielles, commerciales, financières, mobilières ou immobilières qui se rattachent directement ou indirectement, en tout ou en partie, à son objet social ;

Considérant que les salaires payés à l'épouse et aux enfants de l'associé majoritaire au cours des années 2006 et 2007 s'élèvent comme suit :

...

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser si les salaires payés aux membres de famille constituent des dépenses d'exploitation ;

Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante invoque que le fils de l'associé aurait été engagé comme employé de bureau auquel des tâches de coursier auraient été confiées depuis l'année 2000 ;

Considérant que le rapport du réviseur retient que l'engagement du fils « était fait en tant que coursier. Apparemment ce projet s'avérerait trop optimiste. En fait son « activité » au profit de la société anonyme ... se résume en sa présence, les après-midi, dans un bureau mis à disposition par la FICEL à son père, devant un ordinateur portable placé sur un pupitre totalement vide pour

le reste. M. ... n'a pas pu fournir des renseignements plus précis quant à l'activité de son fils ni quant à la justification du salaire payé. » ;

Considérant que même si la réclamante a versé une copie du contrat de travail conclu entre elle et le fils de l'associé, il n'en reste pas moins que le délégué de la partie contractante de l'employeur, i.e. la réclamante, lors de la signature du contrat est l'associé majoritaire qui est également le représentant légal de la réclamante ;

Considérant qu'en ce qui concerne le salaire payé à l'épouse de l'associé majoritaire, la requérante allègue que l'épouse de l'associé majoritaire aurait reçu un salaire pour une activité au service de la réclamante pour une période où l'associé était malade et qu'elle aurait donc eu une activité et un rendement fortement réduits ;

Considérant qu'il ressort du rapport du contrôleur et de la requête introductive que l'épouse de l'associé a été engagée comme salariée du 1^{er} janvier 2001 jusqu'au 28 février 2006 ;

Considérant qu'en guise de motivation, la requérante a fourni l'information que la rémunération perçue par l'épouse qui toucherait une pension de retraite, correspondrait au seuil légalement admis ;

qu'en 2006, le salaire payé à l'épouse s'élève à 1.002,28 euros ;

Considérant qu'il n'est pas clair si l'associé majoritaire a été malade pendant toute cette période et si son épouse l'a effectivement remplacé ou qu'elle a seulement effectué quelques travaux de secrétariat tout en touchant un salaire brut moyen d'environ de quelque ... euros, alors que le fils touchait un salaire brut moyen de ... euros pour les années 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 pour des tâches de coursier ; que ce moyen de la réclamante n'est dès lors pas concluant ;

Considérant qu'en ce qui concerne le salaire payé en 2006 à la fille de l'associé, la réclamante se borne à affirmer que le « raisonnement du réviseur n'est nullement étayé par des preuves concrètes démontrant l'inexistence d'un lien de subordination entre la Société et Madame ... » ;

Considérant que le rapport du réviseur retient à cet effet que la fille de l'associé était « engagée » auprès de la réclamante du 1^{er} janvier 2007 au 31 mars 2008 ; qu'« Elle n'a pas travaillé pour la société anonyme ... ; à l'époque, elle était chargée de cours au En mars 2007, M. ... a appris qu'elle était enceinte. Afin de l'épauler financièrement, il a déclaré son entrée au régime salarié rétroactivement au 01.01.2007. De la manière, elle touchait de la Caisse de Maladie ses indemnités pour congé de maternité pour les mois de juillet à novembre 2007. »

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et

doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en l'occurrence, la requérante n'a pas fourni de preuve que les salaires payés à ses membres de famille représentent la contrepartie d'une prestation effectivement fournie de sorte que les moyens de la réclamante restent à l'état de pure allégation ;

Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;

que l'avantage indirect dont a bénéficié l'associé tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant qu'un gérant même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'accorderait pas à un tiers non associé l'avantage de paiement de salaires sans autre contrepartie ;

Considérant qu'il y a lieu de confirmer la requalification en distributions cachées de bénéfices des salaires payés aux membres de famille de l'associé ... ;

En ce qui concerne les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2006 et 2007

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicable pour l'année 2006 est de 20%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir ;

que le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicable pour l'année 2007 est de 15% ;

Considérant que les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années litigieuses sont dès lors à confirmer ; [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 janvier 2012, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur précitée du 21 octobre 2011.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur les revenus de

capitaux. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le prédit recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse critique en ordre principal la légalité du contrôle opéré. Elle fait à cet égard valoir que le motif de révision tel qu'il ressort du rapport lui-même et de la lettre d'information serait basé sur les §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO. Or, en l'espèce la motivation initiale du contrôle aurait indéniablement été le contrôle de tiers. A l'appui de cette affirmation, la demanderesse allègue que l'un des réviseurs aurait déclaré que les dispositions précitées ne seraient pas la véritable raison du contrôle, mais que le but initial du contrôle se situerait dans le cadre d'une procédure de perquisition et de saisie auprès d'une fiduciaire dans laquelle la demanderesse serait actionnaire et destinée à identifier la société holding d'un fonctionnaire.

Or, le § 162 (9) AO écarterait la possibilité de pratiquer un contrôle fiscal dans le but d'élucider les circonstances de tierces personnes, et limiterait le contrôle aux salariés d'une société, de sorte que dans la mesure où le fonctionnaire en question ne figurerait pas parmi ses salariés, le contrôle fiscal serait illégal et les bulletins émis à la suite de ce contrôle seraient entachés d'illégalité.

Le délégué du gouvernement fait valoir à cet égard que le contrôle fiscal litigieux aurait été basé sur les §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO et conteste que le contrôle aurait été opéré pour d'autres motifs, en particulier en vue du contrôle d'une tierce personne. Par ailleurs, le contrôle effectué dans le cadre du § 193 (1) AO ne serait pas soumis à l'existence préalable de faits nouveaux au sens du § 222 AO comme le soutiendrait la demanderesse.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir que les témoignages à charge contre les réviseurs reçus par l'ensemble des associés de la Fiduciaire Centrale, présents et convoqués aux réunions durant lesquelles les réviseurs auraient admis la nature du contrôle, auraient été soumis, de sorte que la charge de la preuve serait renversée et qu'il appartiendrait au délégué du gouvernement de prouver que le contrôle fiscal litigieux ne serait pas un contrôle ayant pour but de contrôler une tierce personne. La simple contestation à cet égard serait insuffisante.

Le contrôle fiscal opéré en l'espèce est, aux termes du courrier précité du 2 février 2010 du préposé du service de révision, basé sur les §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO.

Le § 206 AO permet de dégager la compétence du bureau de révision pour opérer le contrôle fiscal litigieux, compétence qui n'est pas litigieuse en l'espèce.

Le § 162 (1) et (9) AO dispose : « (1) Wer nach den Vorschriften der §§ 160 und 161 oder sonst nach den Steuergesetzen Bücher zu führen oder Aufzeichnungen zu machen hat, soll die folgenden Vorschriften beachten. [...] (9) Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Die Prüfung ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse der Personen oder Unternehmen, deren Bücher geprüft werden, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst der Personen oder Unternehmen gestanden haben oder

stehen », tandis que le § 193 (1) AO dispose : « *Für Zwecke der Besteuerung kann das Finanzamt auch ausserhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten bei den Personen, die nach § 160 Absatz 2 Aufzeichnungen zu machen haben, sowie bei solchen Unternehmern und in solchen Unternehmen, die entweder einer Steuer oder der Steueraufsicht unterliegen oder bei denen nach dem Ermessen des Finanzamts eine Steuerpflicht in Betracht kommt. Die Nachschau ist auch insoweit zulässig, als es sich nicht um die Verhältnisse des Unternehmers oder des Unternehmens, bei dem die Nachschau stattfindet, sondern um die Aufklärung der Verhältnisse von Arbeitnehmern handelt, die im Dienst des Unternehmers oder des Unternehmens stehen oder gestanden haben.* »

Les dispositions précitées confèrent dès lors au « *Finanzamt* », la compétence et le pouvoir d'effectuer des contrôles auprès des contribuables et ceci même en dehors du « *Steuerermittlungsverfahren* », donc en dehors de la procédure d'imposition, tel que le prévoit le § 193 (1) AO.

En l'espèce, il n'est pas contesté que la société demanderesse, en tant que société commerciale, est, en vertu de l'article 9 du Code de commerce, disposant : « *Toute entreprise doit tenir une comptabilité appropriée [...]* », obligée de tenir une comptabilité, de sorte qu'elle tombe dans la catégorie des contribuables visés aux §§ 162 et 193 AO susceptibles de faire l'objet d'un contrôle fiscal.

Tel que cela a été relevé ci-avant, la demanderesse met en cause la légalité du contrôle fiscal en contestant le mobile ayant amené le service de révision à procéder au contrôle litigieux, en soutenant en l'occurrence que ledit contrôle aurait été opéré non pas pour déterminer sa propre situation fiscale respectivement celle de ses salariés, mais dans le but de découvrir des revenus que Monsieur H., fonctionnaire d'Etat, aurait touché de la Fiduciaire centrale, respectivement d'une des sociétés liées à celles-ci, parmi lesquelles figurerait la demanderesse, tandis que la partie étatique conteste que tel ait été le but du contrôle litigieux.

L'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale effective de l'entreprise et de ses salariés.¹

Force est de constater que le courrier du préposé du service de révision du 2 février 2010, par lequel la demanderesse a été informée de ce qu'un contrôle fiscal allait être opéré à son égard se limite à se référer aux §§ 162 (9), 193 et 206 (1) AO. Il ne se dégage cependant pas dudit courrier que le contrôle fiscal ait un quelconque lien avec la détermination de la situation fiscale de Monsieur ... Il ne se dégage pas non plus du rapport de révision que l'objectif de la révision ait été un autre que celui de déterminer la situation fiscale de la société demanderesse.

Quant aux affirmations de la demanderesse relatives à des déclarations qui auraient été faites par les agents du service de révision ayant opéré le contrôle fiscal litigieux, au regard des contestations de la partie étatique et à défaut de preuves, voir d'offre de preuve de nature à établir la réalité de ces déclarations, celles-ci ne permettent pas de retenir que le contrôle fiscal ait en

¹ Voir Anm. 1 sub paragraphe 193 AO, Anm. 7 sub paragraphe 162 AO Kommentar Reichabgabenordnung par Becker, Riewald, Koch, Band II, 9eme édition ; Anm. 2 sub paragraphe 193 AO Kommentar par Hübschmann, Hepp et Spitaler

réalité visé un autre contribuable que la demanderesse. Dans ce contexte, c'est encore à tort que la demanderesse soutient qu'au regard des déclarations des réviseurs au sujet du prétendu objectif du contrôle fiscal litigieux, la charge de la preuve devrait être renversée, dans la mesure où justement la réalité de ces déclarations, contestées par la partie étatique, n'a pas été établie en l'espèce. La circonstance que des contrôles fiscaux ont été effectués auprès d'autres sociétés liées à la Fiduciaire centrale, respectivement qu'une perquisition a eu lieu dans les locaux de cette dernière en 2007 en rapport avec Monsieur ..., à défaut d'autres preuves permettant de lier le contrôle fiscal opéré en l'espèce à une volonté du service de révision de déterminer la situation fiscale d'une autre personne que la demanderesse, ne permet pas non plus de justifier la thèse de cette dernière.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que face aux contestations de la partie étatique relatives à l'allégation que le contrôle fiscal litigieux aurait été motivé par d'autres considérations que celles tenant à la détermination de la situation fiscale de la demanderesse elle-même, et à défaut par cette dernière de soumettre au tribunal des éléments de preuve quant à ces affirmations, le moyen fondé sur une prétendue illégalité du contrôle fiscal est à rejeter.

A titre subsidiaire, la demanderesse estime que le rapport de révision, qui constituerait la motivation des bulletins litigieux, devrait encourir l'annulation dans son ensemble étant donné qu'il ne différencierait pas selon les années d'imposition, au motif que la créance du Trésor serait prescrite pour les années 2000 à 2004. A cet égard, elle souligne que pour les années litigieuses, des déclarations fiscales auraient été déposées, que les impositions définitives auraient eu lieu et que les impôts afférents auraient été payés, avant que les bulletins rectificatifs qui font l'objet du présent recours n'aient été établis. Afin de pouvoir se baser sur la prescription allongée de dix ans, l'administration aurait dû établir des faits nouveaux qui induiraient que les déclarations auraient été incomplètes ou inexactes avant même de mettre en œuvre un contrôle au sens du § 222 AO. Or, le rapport ne mentionnerait pas de tels faits nouveaux, mais, au contraire, se limiterait à avancer la non-conservation de documents comptables pendant dix ans. Or, le § 162 (8) AO, en employant le terme « *sollen* », ne prévoirait pas d'obligation de conserver les documents comptables pendant dix ans, mais émettrait simplement une recommandation. Par ailleurs, dans la mesure où la non-conservation des documents comptables aurait été révélée par le contrôle litigieux, la destruction des documents comptables serait postérieure au contrôle et ne saurait être considérée comme fait pouvant justifier le prédit contrôle.

La demanderesse en conclut que pour les années 2000 à 2004 la prescription fiscale serait celle de cinq ans et non celle de dix ans, de sorte que l'imposition des années 2000 à 2004 seraient prescrites, de sorte que le rapport de révision, dont la motivation serait globale, encourrait l'annulation dans sa totalité.

Le délégué du gouvernement fait valoir qu'au sens du § 222 AO la procédure de contrôle ne serait pas soumise à l'existence de faits nouveaux, de sorte qu'il serait inopérant que le contrôle ait porté sur des années d'imposition sujettes à la prescription quinquennale prévue à l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accises sur l'eau de vie et des cotisations d'assurances sociales, ci-après dénommée « la loi du 27 novembre 1933 ». En effet, une telle prescription ne saurait affecter la validité dudit rapport de révision, mais, au contraire une telle procédure de contrôle permettrait de dégager d'éventuels faits nouveaux susceptibles de justifier un redressement de l'imposition effectuée préalablement et

une extension du délai de prescription à dix ans conformément à l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933.

En l'espèce, le réviseur aurait constaté que tous les documents comptables des exercices 2000 à 2004 auraient été détruits. Or, la demanderesse aurait été tenue, en vertu du § 160 (1) AO, ainsi que sur base de l'article 16 (2) du Code de commerce, de conserver, comme toute société commerciale, les documents comptables pendant dix ans.

En outre, le délégué du gouvernement fait valoir que lorsque la régularité d'une comptabilité ne peut matériellement plus être vérifiée, la présomption de régularité édictée par le paragraphe 208 AO ne saurait produire aucun effet, étant donné que le support matériel indispensable à la prémisses d'une conformité de la comptabilité aux conditions prévues par le paragraphe 162 AO ferait défaut. Finalement, en vertu de l'article 16, paragraphe 2 du Code de commerce, la demanderesse aurait eu l'obligation de conserver ses documents comptables pendant dix ans.

La demanderesse soutient dans son mémoire en réplique qu'une procédure de révision devrait être introduite dans le délai de prescription applicable, en l'occurrence celui de cinq ans. Or, en l'espèce ce délai aurait été écoulé.

Il est constant en cause que les bulletins rectificatifs litigieux ont été émis sur base du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, lequel dispose que « *Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhaltes einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermeßbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid), erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt : 1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ; [...].* »

En vertu de la disposition précitée, l'établissement d'un bulletin rectificatif est conditionnée plus particulièrement, d'une part, par la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux et, d'autre part, par le défaut de prescription de la créance du trésor au moment de l'établissement du bulletin rectificatif.

La prescription, consacrée par l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, précitée, disposant que « *la créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans* », est en principe acquise au terme d'un délai de cinq ans, à moins qu'aucune déclaration d'impôt n'ait été faite ou que la déclaration ayant été faite ait été incomplète ou inexacte, peu importe qu'il y ait eu intention frauduleuse ou non.

En l'espèce, les contestations de la demanderesse ont trait à la fois à l'existence d'une déclaration incomplète ou inexacte au sens de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933, précitée, et à l'existence de faits ou éléments de preuve nouveaux au sens du paragraphe 222 AO, et consistent, en substance, à affirmer que le constat que les pièces comptables ont été détruites et

d'une distribution cachée de bénéfices procéderait d'une requalification des faits et ne saurait ni être qualifié comme fait nouveau, ni être considéré comme le fruit d'une déclaration incomplète.

Avant d'examiner la question de savoir si la prescription a été acquise en l'espèce, il convient de déterminer si le bureau d'imposition a valablement pu se baser sur la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux au sens du § 222 (1) n° 1 AO, dont l'existence est contestée par la demanderesse.

La notion de « *neue Tatsache* » englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition.²

En l'espèce, l'établissement des bulletins rectificatifs est justifiée par la découverte, lors du contrôle fiscal litigieux, d'un côté, de distributions cachées de bénéfices non déclarées, et de l'autre côté, du fait que les documents comptables ont été volontairement détruits.

Il convient de prime abord de relever que la circonstance que les éléments avancés à titre de faits nouveaux n'ont été découverts qu'à la suite du contrôle fiscal opéré en l'espèce ne porte pas à conséquence. En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, l'objectif d'un contrôle fiscal est de déterminer la situation fiscale réelle d'un contribuable.

Ainsi, conformément au § 193 AO, précité, le bureau d'imposition peut procéder à un contrôle fiscal, même en dehors de la procédure d'imposition (« *kann das Finanzamt auch außerhalb eines Steuerermittlungsverfahrens Nachschau halten [...]* »), étant relevé par ailleurs qu'aux termes du § 201 (1) AO : « *Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen gekürzt werden [...]* ». Au regard de l'emploi du terme « *kann* » au § 193 AO, précité, et à défaut de restrictions prévues par la prédite disposition, et, enfin, compte tenu de l'obligation générale du bureau d'imposition de veiller à ce que des recettes d'impôt ne soient pas réduites à tort, il convient de retenir que la mesure du contrôle fiscal relève du pouvoir d'appréciation discrétionnaire du bureau d'imposition et que l'exercice de ce pouvoir n'est en l'occurrence pas lié à la preuve préalable de faits concrets.

Quant à la question de la découverte de faits ou éléments de preuve nouveaux, il se dégage du rapport de révision ayant déclenché l'établissement des bulletins rectificatifs, que les réviseurs ont découvert, par comparaison de divers postes des documents comptables de la demanderesse, plus particulièrement que divers frais, notamment des salaires payés à l'épouse et au fils de l'actionnaire majoritaire, ont été mis à charge de la demanderesse et cela, selon les conclusions du bureau d'imposition, sans raisons fiscalement admissibles. Le contrôle fiscal opéré a encore dévoilé que la demanderesse a détruit les documents comptables qu'elle avait l'obligation de conserver, de sorte que le bureau d'imposition en a tiré la conclusion qu'elle n'a pas respecté les prescriptions en matière de la conservation décennale des documents comptables. Par voie de conséquence, des frais déclarés à titre de frais d'exploitation n'étaient pas documentés et il était

² Voir TA. 17 février 2005, n° 18011 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 577

ainsi impossible de vérifier si les dépenses ont été provoquées exclusivement par la demanderesse, et qu'ainsi il a été retenu que la comptabilité de la demanderesse ne pourrait plus bénéficier de la présomption de véracité suivant le § 208 AO.

Si la découverte de ces éléments a abouti à une requalification de certains frais en distribution cachée de bénéfices, ce n'est pas la requalification en tant que telle qui est à considérer comme fait ou élément de preuve nouveau au sens du § 222 AO, mais ce qui est déterminant c'est la découverte de l'absence de pièces de nature à justifier la relation économique de certains frais avec les revenus de la demanderesse, respectivement la découverte d'écritures comptables dévoilant la comptabilisation à charge de la demanderesse de frais qui, selon la conclusion du rapport, n'ont pas de contrepartie économique, mais ayant plutôt bénéficié à ses associés. Contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, il ne se dégage pas du dossier fiscal, ni des pièces versées par elle, que ces éléments aient été à la disposition du bureau d'imposition lors de l'établissement des bulletins initiaux.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que cette découverte, lors du contrôle fiscal opéré en l'espèce, d'éléments de preuve ayant amené le bureau d'imposition à conclure que des frais, en apparence en relation avec les activités de la demanderesse, ont en réalité bénéficié, directement ou indirectement, à l'associé majoritaire, de sorte à entrer dans les prévisions du § 222 (1) n° 1 AO.

Quant à la prescription invoquée par la demanderesse, force est au tribunal de constater que dans la mesure où les faits nouveaux au sens du § 222 AO sont susceptibles d'être découverts lors du contrôle, et que ceux-ci constituent l'élément déclencheur de l'allongement de la prescription, l'allégation de la demanderesse que le contrôle devrait être effectué dans le délai de prescription de cinq ans est un non sens. En effet, une lecture combinée des obligations imposées aux personnes y visées en vertu de l'article 16, paragraphe 2 du Code de commerce et du droit des autorités fiscales de prendre en compte des faits découverts lors d'un contrôle fiscal, ensemble avec l'extension du délai de prescription de cinq à dix ans s'il est constaté lors de la procédure de révision que les déclarations fiscales étaient erronées ou incomplètes, mène nécessairement à la conclusion que la révision peut être effectuée au-delà du délai de prescription de cinq invoqué par la demanderesse.

Quant à la question de savoir si l'existence de déclarations incomplètes ou inexacts est vérifiée en l'espèce, force est de constater, tel que cela a été relevé ci-avant, que le contrôle fiscal opéré a conduit le bureau d'imposition à retenir que certains frais pris en charge par la demanderesse et déclarés à titre de frais d'exploitation n'ont en réalité aucune contrepartie économique réelle, de sorte qu'il a retenu l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, étant précisé qu'il y a distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. Dans cette optique, les déclarations d'impôt introduites par la demanderesse étaient nécessairement inexacts, voire incomplètes dans la mesure où des frais ont été déclarés à titre de frais d'exploitation, qui en réalité correspondaient à une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) LIR dont il n'a pas été tenu compte.

Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

A titre plus subsidiaire, la demanderesse conteste en substance l'existence de distributions cachées de bénéfices. Plus particulièrement, en ce qui concerne la distribution cachée de bénéfices du fait des salaires payés au fils et à l'épouse de l'associé majoritaire, elle fait valoir, en se basant sur un contrat de travail signé avec le fils de l'associé majoritaire, Monsieur ..., que ce dernier aurait été engagé comme employé de bureau auquel auraient été confiées des tâches de coursier depuis l'année 2000. Par ailleurs, il aurait opéré la retenue à la source sur les salaires litigieux, de sorte que ces éléments de preuve seraient de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses. Au sujet du pupitre vide de Monsieur ... dont fait état le rapport de révision, la demanderesse estime qu'un tel fait n'aurait rien d'anormal pour un coursier. La demanderesse en conclut que le bureau d'imposition n'aurait pas fait état d'un quelconque indice suffisamment concret pour ébranler l'apparence de la réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses. Au sujet du salaire de l'épouse de l'associé majoritaire, la demanderesse fait valoir que ce dernier aurait été malade pendant une certaine période et que sa femme l'aurait remplacé. Par ailleurs, les salaires payés à Madame ... auraient également été soumis à la retenue à la source auprès du bureau RTS.

Le délégué du gouvernement fait valoir que lors de son contrôle, le service de révision aurait constaté que l'activité du fils et de l'épouse de Monsieur ... n'aurait pas été réelle. Conformément au contrat de travail conclu avec le fils, Monsieur ..., celui-ci aurait été censé travailler 40 heures par semaine en tant qu'employé de bureau. Les affirmations de l'associé majoritaire suivant lesquelles son fils aurait exercé des tâches de coursier et que son épouse aurait été engagée en tant que secrétaire en remplacement de son mari pendant sa période de maladie, faute de précision supplémentaire, seraient insuffisantes pour être qualifiées de preuves concluantes.

L'article 164 LIR dispose : *« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. »

Il y a dès lors distribution cachée de bénéfices, telle que visée par l'article 164, paragraphe 3 LIR, si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé, reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pas pu obtenir s'il n'avait pas eu cette

qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.³

Aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. [...]* »

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc dans une première phase sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui apparaissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence d'une distribution cachée de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent probable une distribution cachée de bénéfices et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfices ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.⁴

A cet égard, le tribunal est amené à conclure que s'il est exact que la demanderesse a versé en cause un contrat de travail à durée indéterminée qu'elle a conclu en date du 1^{er} novembre 2000 avec Monsieur ..., fils de l'actionnaire majoritaire, et qu'il y est précisé que la durée normale de travail serait de 40 heures par semaine et qu'il aurait été occupé en qualité d'employé de bureau, il n'en reste pas moins que dans la mesure où l'Etat conteste la réalité des prestations prétendument effectuées par Monsieur ... pour le compte de la société, un simple contrat de travail, non autrement étayé par des pièces ou attestations complémentaires au regard du constat fait par les services de révision, n'est pas de nature à prouver la réalité économique du lien contractuel litigieux.

En ce qui concerne la fonction de Madame ... au sein de la société ..., les simples allégations de l'associé majoritaire quant à la réalité de cette occupation sont pareillement insuffisantes pour démontrer la réalité économique du lien contractuel litigieux, à défaut d'autres éléments probants soumis à l'appréciation du tribunal.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la demanderesse n'a soumis ni au service de révision, ni au bureau d'imposition, ni au tribunal administratif des éléments susceptibles de renverser le constat du bureau d'imposition, fondé sur le rapport de révision, qu'en l'espèce, les salaires payés au fils ainsi qu'à l'épouse de l'associé majoritaire sont à considérer comme distribution cachée de bénéfices.

Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

³ V. CA 1^{er} février 2000, n° 11318C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 351 et les autres références y citées

⁴ V. CA 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 351 et les références y citées

Finalement, la demanderesse fait valoir que dans la mesure où les salaires payés et dont la déductibilité serait remise en cause par le bureau d'imposition ont été requalifiés de dividendes cachés pour lesquels une retenue à la source sur les revenus de capitaux avait été prélevée et étant donné que ces revenus auraient déjà été intégralement imposés de façon définitive dans le cadre de la retenue à la source sur les salaires des salariés en question on serait en présence d'une double imposition, une fois comme salaire et une deuxième fois comme dividende. Dans la mesure où elle serait personnellement responsable de l'impôt à retenir il y aurait double imposition dans son chef.

Le délégué du gouvernement fait à cet égard valoir que les salaires auraient été imposés dans le chef des salariés tandis que les revenus de capitaux seraient imposés dans le chef des associés, de sorte que le résultat du redressement litigieux n'aboutirait pas à une double imposition dans le chef de la demanderesse. Par ailleurs, il appartiendrait au bénéficiaire des revenus de réclamer le cas échéant un éventuel trop perçu.

Force est au tribunal de constater que s'il est exact aux termes de l'article 136 (4) LIR « *L'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir* » et qu'aux termes de l'article 149 (1) LIR « *La retenue d'impôt doit être opérée par le débiteur des revenus pour compte du bénéficiaire. Le débiteur des revenus est personnellement responsable de l'impôt qu'il a retenu ou qu'il aurait dû retenir* », de sorte que la retenue de l'impôt sur les salaires litigieux incombait à la demanderesse, il n'en demeure pas moins qu'elle l'a retenu au nom et pour compte des salariés et qu'il appartiendrait à ceux-ci de réclamer un trop perçu s'il les salaires indûment payés seraient réclamés.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Par voie de conséquence, le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,

Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 24 septembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

Claudine Meili

Claude Fellens